

学校编码: 10384

分类号____密级____

学号: 13020131150288

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

海峡两岸税收滞纳金制度比较研究
——兼论《税收征收管理法》的修订

The Comparative Research of Late Fee System in Mainland China
and Taiwan —— Concurrent Discussion on Amendment of Law of
Tax Collection and Management

曾佳乐

指导教师姓名: 李 刚 副 教 授

专 业 名 称: 法 律 硕 士

论文提交日期: 2016 年 月

论文答辩时间: 2016 年 月

学位授予日期: 2016 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2016 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（福建省社科规划项目“海峡两岸税收程序法律制度比较与协调问题研究”和司法部部级课题“《税收征收管理法》修订的重点和难点问题研究——从海峡两岸比较的角度”）课题（组）的研究成果，获得（上述两个）课题（组）经费或实验室的资助，在（上述两个课题的主持人李刚副教授指导下）完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日



本学位论文得到两岸关系和平发展协同创新中心研究资助，
谨致谢意！

内容摘要

税收滞纳金是税务机关根据国家税法的规定对未按规定期限及时缴纳税款的纳税人和扣缴义务人，从滞纳之日起，依照滞纳税款的一定比例，按日加收的一种款项。完善的税收滞纳金制度对于纳税人权利的保护和实现税款及时、足额入库，维护国家税收权益具有重要意义。海峡两岸虽然文化根基相同，但税收滞纳金制度的具体内容却有很大的差异，且税法学界关于税收滞纳金的比较研究也较为匮乏。正值大陆地区《税收征管法》修订之际，本文围绕海峡两岸税收滞纳金展开比较研究，分析大陆地区现行制度的不足并提出完善建议，以期对大陆地区税收滞纳金制度的改进有所助益。

本文正文分为三个部分：第一部分分析税收滞纳金的内涵，比较其与相关概念的不同，同时介绍关于税收滞纳金法律性质的相关学说，在上述内容的基础上，着重分析征收比率、征收期间、税收利息和《行政强制法》对税收滞纳金法律性质的影响，提出对本文对税收滞纳金法律性质的界定。第二部分对海峡两岸税收滞纳金的实体制度与程序制度进行比较，指出二者的异同以及大陆地区需要完善的地方。第三部分在前文的基础上，分析大陆地区税收滞纳金制度及立法修订草案中存在的问题，借鉴台湾地区较为成熟的规定，对大陆地区《税收征管法》的修订提出具体完善的建议。

本文的创新之处在于：第一，通过比较税收滞纳金与相关概念的区别，具体分析影响税收滞纳金法律性质的相关因素，对税收滞纳金的性质作出清晰的界定。第二，运用比较分析的方法，在对比海峡两岸税收滞纳金实体制度与程序制度的基础上，分析大陆地区现行制度、台湾地区与大陆地区立法修订草案各自存在的优缺点，对大陆地区《税收征管法》的修订提出可行的建议。

关键词：税收滞纳金；海峡两岸；征收比率

ABSTRACT

Late fee is a daily surcharge payment that tax authority according to the national tax law, in accordance with a certain proportion of delinquent tax against the taxpayers and withholding agents who failing to timely pay the tax from the date of delinquency. The improved late fee system is of great significance for the protection of taxpayer's rights, achieve tax warehousing timely and adequately and maintain the interests of national tax. Although mainland China and Taiwan has the same cultural foundation, but the details of late fee system are quite different, and the comparative research about late fee also quite inadequate in tax law scholars. Come as the revised of Law of Tax Collection and Management in mainland China, this thesis focuses on comparatively study on Cross-straits late fee system, analyze the shortage of existing system in mainland China and put forward the improving suggestion.

This thesis consists of three parts. The first part analyzes the connotations of late fee, compare it with related concepts, meanwhile introduces different theory of the legal nature of late fee. On the basis of the above content, the first part focuses on analyzing the influence of collection ratio, collection period, tax interest and the Administrative Compulsory Law to legal nature of late fee, and put forward the definition of the legal nature of late fee in this thesis. The second part compare the substantive system and procedure system of late fee in mainland China and Taiwan, point out the similarities and differences of both sides and the problems to be solved in mainland China. The third part is on the basis of the above comparisons. It analyzes the problems of current late fee system and the Draft Amendment of Law of Tax Collection and Management, reference the mature provision in Taiwan, put forward the specific recommendations to improve the revise of Law of Tax Collection and Management in mainland China.

This thesis embodies innovation in two aspects: First, by comparing the difference of late fee and related concepts, analyzing the influence of related factors on legal nature of late fee, make a clear definition of legal nature of late fee. Second,

basis on the comparison of substantive system and procedure system of late fee in mainland China and Taiwan, using the method of comparative analysis, analyzing the advantages and disadvantages of current system in mainland China, current system in Taiwan and the Draft Amendment of Law of Tax Collection and Management, put forward the feasible recommendations to improving the amendment of Law of Tax Collection and Management in mainland China.

Key Words: Late fee; Mainland China and Taiwan; Collection ratio

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

引言	1
第一章 海峡两岸税收滞纳金内涵与法律性质比较	2
第一节 海峡两岸税收滞纳金构成要件比较	2
一、海峡两岸税收滞纳金构成要件对比分析	2
二、税收滞纳金与相关概念辨析	4
第二节 税收滞纳金法律性质确定的关键因素分析	9
一、海峡两岸有关税收滞纳金法律性质的不同观点及辨析	9
二、相关因素对税收滞纳金法律性质的影响	12
三、本文对税收滞纳金的界定	16
第二章 海峡两岸税收滞纳金实体制度与程序制度比较	18
第一节 海峡两岸税收滞纳金实体制度比较	18
一、税收滞纳金的征收比率	18
二、税收滞纳金的征收期间	19
三、税收滞纳金的减免事由	22
四、税收滞纳金的延期缓缴	24
五、税收滞纳金的消灭时效	25
第二节 海峡两岸税收滞纳金程序制度比较	27
一、税收优先权的适用分析	27
二、税收滞纳金的强制执行	29
三、税收滞纳金的救济途径	30
第三章 大陆地区税收滞纳金制度的完善	33
第一节 实体制度的完善	33
一、税收滞纳金法律性质的确定	33
二、税收滞纳金征收期间的确定	36
三、税收滞纳金减免事由的确定	37
四、税收滞纳金与税收利息的衔接	38
五、台湾地区税收利息制度的借鉴	38

第二节 程序制度的完善	39
一、税收滞纳金在税收优先权中的适用与完善.....	40
二、税收滞纳金在税收强制执行中的适用与完善.....	40
三、税收滞纳金在税收行政救济中的适用与完善.....	41
结语.....	42
参考文献.....	42

厦门大学博士论文摘要库

CONTENTS

Preface.....	1
Chapter 1 Comparison on Connotation and Legal Nature of Late Fee in Mainland China and Taiwan.....	2
Subchapter 1 Comparison on Constitutive Elements of Late Fee in Mainland China and Taiwan.....	2
Section 1 Comparative Analysis of Constitutive Elements of Late Fee in Mainland China and Taiwan	2
Section 2 Discrimination of Late Fee and Related Concepts	4
Subchapter 2 Analysis on the Key Factors of Legal Nature of Late Fee	9
Section 1 Different Viewpoints and Comparative Analysis on Legal Nature of Late Fee in Mainland China and Taiwan.....	9
Section 2 The Influence of Relevant Factors on Legal Nature of Late Fee...	12
Section 3 Definition of Late Fee on This Thesis.....	16
Chapter 2 Comparison on Substantive System and Procedure System of Late Fee in Mainland China and Taiwan.....	18
Subchapter 1 Comparison on Substantive System of Late Fee in Mainland China and Taiwan	18
Section 1 Collection Ratio of Late Fee	18
Section 2 Collection Period of Late Fee	19
Section 3 Reduction Subjects of Late Fee	22
Section 4 Deferred Payment of Late Fee	24
Section 5 Extinctive Prescription of Late Fee.....	25
Subchapter 2 Comparison on Procedure System of Late Fee in Mainland China and Taiwan	27
Section 1 Application Analysis of Tax Priority.....	27
Section 2 Enforcement of Late Fee.....	29
Section 3 Remedy Approach of Late Fee	30

Chapter 3 The Improvement of Late Fee System in Mainland

China	33
Subchapter 1 The Improvement of Substantive System	33
Section 1 Determination of Legal Nature of Late Fee	33
Section 2 Determination of Collection Period of Late Fee	36
Section 3 Determination of Reduction Subjects of Late Fee	37
Section 4 Connection of Late Fee and Tax Interest	38
Section 5 Reference of Tax Interest System in Taiwan	38
Subchapter 2 The Improvement of Procedure System	39
Section 1 Application and Improvement of Late Fee in Tax Priority	40
Section 2 Application and Improvement of Late Fee in Enforcement	40
Section 3 Application and Improvement of Late Fee in Tax Administrative Remedy	41
Conclusion	42
Bibliography	42

引言

作为税收征管制度的一项重要内容，税收滞纳金制度为各国税法所明确规定。完善的税收滞纳金制度对于纳税人权利的保护和实现税款及时、足额入库，维护国家税收权益具有重要意义。在大陆地区，从《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）的立法目的及立法效果来看，税收滞纳金兼有惩罚性与补偿性，且偏重于惩罚性。与大陆地区不断完善的法律制度相比，现行税收滞纳金加收数额可能超过本税，难以体现滞纳金偏重于补偿性的本质。且《税收征管法》对滞纳金性质规定不明确，致使滞纳金制度在税收实践过程中出现执行难、纳税义务人与税务人员的认识偏差等诸多问题。特别是2012年后施行的《中华人民共和国行政强制法》（以下简称《行政强制法》）将滞纳金定性为行政强制执行中的执行罚，与《税收征管法》的规定存在加收滞纳金的前提不同、比例数额不同、程序不同等诸多冲突，对税收滞纳金的法律适用带来更多的困扰。

由于经济发展阶段、特定社会政策、税收法治水平等主客观条件，海峡两岸税法在历史沿革、法理依据和制度构建上虽然有一脉相承之处，但是也存在诸多的差异性和不同点。在税收征管方面，我国台湾地区“税捐稽征法”及其施行细则有关税收征收程序的表述更为简练清晰，税捐稽征流程的功能结构也更加健全。在税收滞纳金制度方面，我国台湾地区也已经有较为成熟与完善的制度规定，较好地体现了稽征效率和税收公平原则的结合。

大陆地区正值《税收征管法》修订之际，通过比较海峡两岸的税收滞纳金制度，借鉴我国台湾地区的立法经验，择其善者而从之，其不善者而改之，可以更好地完善我国大陆地区的税收滞纳金制度。

第一章 海峡两岸税收滞纳金内涵与法律性质比较

第一节 海峡两岸税收滞纳金构成要件比较

一、海峡两岸税收滞纳金构成要件对比分析

税收滞纳金是税务机关根据国家税法的规定对未按规定期限及时缴纳税款的纳税人和扣缴义务人（以下统称为“纳税主体”），从滞纳之日起，依照滞纳税款的一定比例，按日加收的一种款项。^①作为税收附带债务的一种，税收滞纳金以满足法定构成要件为成立前提，其计算所依据的本税应纳税额、加收比例、起止标准皆由法定。大陆地区《税收征管法》第32条、台湾地区“税捐稽征法”第20条直接规定了税收滞纳金的适用条件和标准。在加收税收滞纳金上，税务机关没有自由裁量权，必须严格遵照法律规定执行。

一般而言，加收税收滞纳金需要满足如下构成要件：

（一）相对人负有金钱给付的税收债务

被加收税收滞纳金的相对人对国家负有金钱给付的税收债务。在现代经济社会中，金钱给付已经成为税收的一般形式。税收滞纳金作为一种税收附带债务，相对人负有本税的税收债务是其发生的最为重要的前提。根据税收法定主义，征税主体征税必须依且仅依法律的规定，纳税主体依且仅依法律的规定纳税。^②相对人依法成为纳税主体之后，应依法进行纳税申报，由税收征收机关进行核定。抽象存在的租税债务，仍须经由稽征机关核定或租税义务人申报，始具有确定的内容而具体存在，租税义务人始得缴纳清偿，稽征机关亦始得据以强制执行。^③如果没有税收债务作为前提，税收附带债务无从发生。因此，税收滞纳金须以相对人负有金钱给付的税收债务为前提。

（二）税收债务已届清偿期

税款超过清偿期末为清偿，是税务机关加收滞纳金的重要依据。根据税捐法定主义，于税捐之发生的构成要件经充分时，即发生税捐债务，当该债务届满清偿期而未被缴纳，便引起税捐之滞纳金的问题，就税捐之滞纳金，税捐法寻求经由加

^① 张慧英.现行税收滞纳金探析[J].税务研究,2003,(1):23.

^② 李刚.税法与私法关系总论[M].北京:法律出版社,2014.230.

^③ 陈敏.租税法之附带给付[J].政大法学评论,(54):69.

征滞纳金（间接强制）及移送法院强制执行的方法，以达到稽征之目的。^①滞纳金的发生，不仅是以该项税捐已经被核定或申报为准，而且必须已经到期（缴纳期间届至），只有在逾越缴纳期间，才发生滞纳金。^②

根据大陆地区《税收征管法》第 32 条的规定，纳税主体未按照规定的期限缴纳或者解缴税款的，需按日加收税收滞纳金。但大陆地区税法并没有明确界定何为“规定的期限”。根据台湾地区“税捐稽征法”第 20 条规定，纳税主体逾期缴纳税捐的，每逾二日按滞纳金数额加征百分之一滞纳金。台湾地区的规定为“逾期缴纳税捐”。在实践中，依具体情形可分为申报纳税、核定征收、延期纳税、延期申报四种情况，在届满日期的界定上也有所不同。在申报纳税的情况下，税款缴纳期限一般与申报纳税期限一致；在核定征收的情况下，税务机关核定后指定的期限为税款缴纳期限；在延期纳税的情况下，延期期间届满时为税款缴纳期限；在延期申报的情况下，纳税人申报期限延长，延长期满后的申报纳税期限为税款缴纳期限。

（三）相对人未按规定期限履行税收债务

税收滞纳金是针对纳税主体未及时缴纳税款而设定的，未缴纳税款是税收滞纳金发生的必要条件。《德国租税通则》第 47 条规定：“租税债务关系之请求权，尤其因清偿、抵销、免除、罹于时效，以及附接触条件请求权之条件成就而消灭。”而海峡两岸有关税收债务消灭方式共同的类型也包括清偿、抵销、免除和消灭时效，但规定的具体内容有所不同。如台湾地区“税捐稽征法”第 29 条规定了抵销的适用情形：纳税义务人应退之税捐，税捐稽征机关应先抵缴其积欠。并于扣抵后，应即通知该纳税义务人。而在大陆地区，当纳税人行使抵销权时，其反对债权不仅应当确定，而且范围也会受到诸多限制。^③从作为滞纳金构成要件的角度分析，上述税收债务的消灭方式中，具有直接联系和实际意义的主要是清偿。清偿又可分为两种：一种是纳税主体的主动清偿、即缴纳税款；另一种是税务机关的主动清偿、亦即纳税主体的被动清偿，主要包括强制执行。在后者情形，滞纳金其实已经发生。所以，作为滞纳金构成要件之一的纳税人未按期履行税收债务主要指纳税人未按期缴纳税款。

^① 黄茂荣.论税捐之滞纳金[J].台大法学论丛,1987,(2):70.

^② 陈清秀.税法总论[M].台北:元照出版有限公司,2010.415.

^③ 刘剑文,熊伟.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2004. 287.

从大陆地区《税收征管法》第 32 条的规定来看, 税收滞纳金的征收似乎不考虑纳税人主观上是否有过错。但大陆地区实行的并非无过错责任, 纳税人只要能够证明税务机关有过错, 或者存在相关法定事由, 便能免于缴纳税收滞纳金。因此, 大陆地区税收滞纳金的归责原则更接近严格责任原则。除了《税收征管法》第 52 条^①明确在法律中规定不加收税收滞纳金的事由外, 其余为数不多的免责条款均以部门规章的形式出现, 主要包括: 纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款、^②延期申报预缴小于应纳税额、^③税务机关以核定方式调增税款、扣缴义务人应扣未扣税款、^④海关税款滞纳金减免^⑤等。台湾地区“税捐稽征法”并未对纳税人主观上有所规定, 其第 26 条只规定了缓征的情形, 但台湾现行税法并非完全不考虑纳税人的主观过错, 例如“关税法”第 79 条第 2 款规定了免征滞纳金五种情形、^⑥“财政部”财一字第 9042 号也有相关规定。^⑦税收滞纳金意在督促纳税人缴纳税款, 如果因为纳税人意志之外的原因, 致使其无法按期缴纳税款, 再重的滞纳金也无法达到目的。因此, 本文认为加收滞纳金应当考虑纳税人的过错。

综上, 海峡两岸税收滞纳金在构成要件上并无太大差异, 均须满足相对人负有金钱给付的税收债务、税收债务已届清偿期、相对人未按规定期限履行税收债务三个构成要件。

二、税收滞纳金与相关概念辨析

在实践中, 税收滞纳金与滞纳税款、利息、税收利息、违约金、税收罚款等概念容易产生混淆, 为方便研究, 本文拟就税收滞纳金与相关概念进行辨析, 对比概念之间的差异。

^① 《税收征管法》第 52 条规定, 因税务机关的责任, 致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的, 税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款, 但是不得加收滞纳金。

^② 参见国家税务总局《关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款加收滞纳金问题的批复》(国税函[2007]1240 号)。

^③ 参见国家税务总局《关于延期申报预缴税款滞纳金问题的批复》(国税函[2007]753 号)。

^④ 参见国家税务总局《关于行政机关应扣未扣个人所得税问题的批复》(国税函[2004]1199 号)。

^⑤ 参见海关总署《关于明确税款滞纳金减免相关事宜的公告》(海关总署公告[2015]27 号)。

^⑥ 台湾地区 2014 修订的“关税法”第 79 条第 2 款规定: 前项记账之税款, 有下列情形之一者, 免征滞纳金: 一、因政府管制出口或配合政府政策, 经核准超额储存原料。二、工厂遭受天灾、事变或不可抗力之事由, 经当地消防或税捐稽征机关证明属实。三、因国际经济重大变化致不能于规定期限内冲销, 经财政部及经济部会商同意免征滞纳金。四、因进口地国家发生政变、战乱、罢工、天灾等直接影响订货之外销, 经查证属实。五、在规定冲退税期限届满前已经出口, 或在规定申请冲退税期限届满后六个月内出口者。

^⑦ 台湾地区“财政部”财一字第 9042 号规定: 如确因溪水暴涨、交通断绝而影响缴纳营业税期限情事者, 可由该处参酌实情, 通知乡公库予以展期, 免予加收滞纳金。

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.